



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.003856/2009-10
RESOLUÇÃO	1401-001.118 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERNATIONAL MEDICAL CENTER EMPREENDIMENTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Sala de Sessões, em 18 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por INTERNATIONAL MEDICAL CENTER EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ: 04.210.524/0001-68) contra o Acórdão n.º

15-41.698, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) – DRJ/SDR, em sessão de 22 de fevereiro de 2017. O referido Acórdão manteve parcialmente os Autos de Infração lavrados em 22 de setembro de 2009, que exigiam IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

A acusação fiscal original, consubstanciada em Termo de Verificação e Intimação Fiscal (fls. 175/181), decorreu da análise de uma operação de permuta envolvendo o Contribuinte e a empresa Itacolomy Administração de Bens Móveis e Imóveis Ltda. A fiscalização alegou que o Contribuinte, ao adquirir um terreno para a construção do empreendimento "Higienópolis Medical Center", comprometeu-se a entregar unidades imobiliárias futuras e a pagar uma "torna" de R\$ 220.000,00. Segundo o Fisco, o Contribuinte apropriou os custos relativos à construção das unidades que seriam entregues em troca (custo do terreno), mas não contabilizou a receita correspondente a essa operação, resultando em omissão de receitas nos seguintes valores:

Ano-calendário 2004: R\$ 1.800.995,82

Ano-calendário 2005: R\$ 2.292.736,51

Ano-calendário 2006: R\$ 1.551.199,57

A fiscalização, portanto, totalizou um crédito tributário de R\$ 4.697.527,51 (após aplicação de multa e juros) para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, para os anos de 2004, 2005 e 2006.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 175/181), a fiscalização iniciada em 26/12/2008 (fls. 06), trata de empresa que tem por objeto social a venda de imóveis próprios; desmembramento ou loteamento de terrenos; incorporação imobiliária e construção de imóveis destinados à venda.

Dentre as obras em andamento durante o ano fiscalizado, encontrava-se o Higienópolis Medical Center, iniciada em outubro de 2001 e encerrada em novembro de 2005.

A fiscalização constatou que o terreno sobre o qual foi edificado o empreendimento pertencia à empresa Itacolomy Administração de Bens Móveis e Imóveis Ltda e, conforme informações constantes em "escritura pública de permuta de fração ideal de terrenos por entrega futura de área construída", de 23/12/2005, fora firmado, em 28/12/2000, contrato particular de compromisso de alienação de imóvel, por compra e permuta, onde o proprietário do terreno prometeu permutar a fração ideal de 75,9191% (do terreno) por unidades autônomas que ainda seriam construídas.

Informa ainda que aditivo de 2004 alterou os percentuais inicialmente estabelecidos, para 88,20426%.

Intimado a esclarecer a forma de contabilização e apropriação de custos e receitas desta permuta, o contribuinte informou que:

☐ A previsão da metragem total de construção do empreendimento era de 18.999,98 m² e as unidades autônomas a serem entregues à Itacolomy corresponderam a 4.302,15 m² da área a construir.

☐ O contribuinte utilizou, no computo do custo do imóvel vendido, o custo orçado e optou pelo reconhecimento do lucro bruto em função da receita de venda recebida.

☐ O orçamento inicial para a construção de 18.999,98 m² foi R\$ 30.420.930,24, rateados pelos 14.697,83 m², pertencentes à IMC e destinados à venda.

☐ O custo do terreno correspondeu ao custo de construir os 4.302,15 m² permutados, mais R\$ 220.000,00 pagos a título de torna.

☐ No final de 2006, foram vendidos 14.172,425 m² e toda a receita correspondente (e seu custo) antecipadamente apropriada. De acordo com demonstrativo apresentado, receita e custo diferidos foram "zero". As unidades, correspondentes a 525,405 m², permaneciam em estoque em 2008.

Considerando as informações prestadas pelo contribuinte e a análise dos livros fiscais e demonstrativos, a Fiscalização comprovou que o custo do terreno foi devidamente apropriado para fins de apuração dos resultados do empreendimento Higienópolis, e intimou o contribuinte a demonstrar a contabilização da receita correspondente.

A esta solicitação, o contribuinte informou que a receita correspondente às unidades permutadas não foi apropriada.

Conforme a Fiscalização, uma vez que o custo do terreno foi apropriado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, também a receita correspondente deveria ter sido contabilizada, pois, tratando-se de operação de permuta, o efeito no resultado deve ser nulo.

Assim sendo, considerando que o contribuinte não logrou comprovar a apropriação da receita relativa à permuta realizada entre o terreno sobre o qual edificou-se o empreendimento Higienópolis Medical Center e as unidades correspondentes à 4.302,15 m² construídos, a Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração.

Considera que conforme a Instrução Normativa 107/88, item 2.2.2, a permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, pois não existe, no momento da operação, um valor contábil para as unidades que ainda não foram concluídas.

A Fiscalização concordou quanto à definição da operação realizada, ou seja, a "permuta" e quanto à forma de contabilização do custo do terreno. Entretanto, considerou que a falta da contabilização da receita correspondente ao custo apropriado reduziu indevidamente o lucro apurado pela empresa.

Transcreveu o art. 227, do RIR/99:

Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, Incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Entende que o valor dos imóveis permutados deve ser considerado como receita bruta para o atendimento do disposto no art. 227 do RIR/99.

Informa que, conforme demonstrado na planilha “Resumo Macro do Resultado do Empreendimento Higienópolis Medical Center”, elaborada conjuntamente com o contador responsável por atender à Fiscalização, o custo total da obra, no valor de R\$42.057.645,49, gasto para construir 18.999,98 m2, foi rateado pelos 14.697,83 m2 pertencentes à construtora e destinados à comercialização. Ou seja, o custo de construção dos 4.302,15 m2 permutados foram apropriados nas unidades comercializadas e correspondem ao custo do terreno. Assim, elaborou a seguinte planilha:

	(1) Simulação do resultado bruto com terreno em separado com base no custo do m2 x área permutada	(2) Contabilização do resultado com terreno incluso no custo total
Receita	59.977.155,00	59.977.155,00 conf. contabilidade
Custo Obra	(32.534.567,00)	(42.057.645,00) conf. contabilidade
Terreno	(9.523.078,00)	

O contribuinte optou pelo reconhecimento do lucro bruto em função da receita de venda recebida. Obedecendo a esta modalidade de reconhecimento do lucro e, de acordo com demonstrativos apresentados, a apropriação do custo total da obra se deu conforme planilha abaixo. Colacionou planilha que demonstra a apropriação do custo do terreno:

Ano-calendário	Apropriação anual custo obra Higienópolis (3)	% apropriação	Apropriação anual custo do terreno
2001 (1)	373.769,69	0,0095566	87.669,75
2002 (1)	7.559.201,14	0,1932755	1.773.052,58
2003 (2)	7.111.549,19	0,1818298	1.668.053,33
2004	7.678.333,88	0,1963215	1.800.995,82
2005	9.774.812,49	0,2499247	2.292.736,51
2006	6.613.356,94	0,1690919	1.551.199,57
TOTAL	(4) 39.111.023,33	1,00	(5) 9.173.707,56

(1) períodos abrangidos pela decadência.

(2) Valores relativos ao ano calendário de 2003 foram objeto de Auto de Infração no processo no 19.515.007918/2008-73(3) percentual utilizado pelo contribuinte.

(4) Diferença entre o custo total da obra, de R\$ 42.057.645,49, e o custo apropriado de R\$ 39.111.023,33, corresponde às unidades em estoque e

(5) aos ajustes entre correção do custo diferido e correção do custo orçado, conforme demonstrativo apresentado pelo contribuinte.

(6) apropriação do custo do terreno (R\$ 9.523.078,00) excluído o valor proporcional às unidades em estoque (R\$ 349.370,44). Para que o resultado desta operação fosse "nulo", considerou que o contribuinte deveria ter apropriado valor idêntico em conta de receita. Portanto, promoveu o lançamento das receitas não contabilizadas:

Ano-calendário	Receitas não contabilizadas
2004	1.800.995,82
2005	2.292.736,51
2006	1.551.199,57
Total	5.644.931,90

Em sua Impugnação inicial (fls. 224/238), o Contribuinte apresentou os seguintes argumentos:

- Defendeu que a permuta de imóveis configura um mero fato permutativo (troca de ativos), e não uma operação geradora de receita tributável, conforme a Instrução Normativa SRF nº 107/88 e o Parecer PGFN/PGA-454/92. Alegou que, se houvesse reconhecimento de receita, haveria também o reconhecimento de custo em igual montante, resultando em impacto neutro no lucro tributável.
- Argumentou que, se a operação fosse tributável, o fato gerador teria ocorrido em janeiro de 2001 (data da posse do terreno) ou, no máximo, em dezembro de 2005 (data da escritura pública de permuta). Em qualquer das hipóteses, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário para os anos de 2004, 2005 e 2006 estaria decaído ou o lançamento estaria temporalmente incorreto.
- Metodologia de Lançamento: Contestou a metodologia fiscal de "espalhar" a receita da permuta ao longo dos anos, afirmando a ausência de amparo legal para tal procedimento.
- Apontou que os lançamentos para PIS e COFINS foram efetuados com base anual, em desacordo com a periodicidade mensal dessas contribuições, o que macularia os autos de infração.

A DRJ/SDR, por meio do Acórdão n.º 15-41.698 (fls. 315/333), decidiu julgar parcialmente procedente a impugnação, nos seguintes termos:

- A DRJ acolheu o argumento do Contribuinte, reconhecendo que as referidas contribuições possuem periodicidade mensal e que o lançamento anual configurava um erro material insanável.
- Rejeitou a Preliminar de Decadência para IRPJ e CSLL, pois entendeu que o registro da escritura pública de permuta ocorreu em 29 de dezembro de 2005, e que a apropriação do custo do terreno ao longo do tempo justificava que a omissão de receita também teria ocorrido progressivamente, mantendo os lançamentos para 2004, 2005 e 2006 dentro do prazo decadencial.

- Confirmou o entendimento fiscal de que o Contribuinte apropriou o custo do terreno (referente à construção das unidades permutadas), mas não contabilizou a receita correspondente à permuta. A DRJ reiterou que a não contabilização dessa receita reduziu indevidamente o lucro.

Inconformado com a manutenção dos débitos de IRPJ e CSLL, o Contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário (fls. 345/373) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, reafirmando os argumentos anteriores e adicionando a contestação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Os principais pontos do Recurso são:

Insiste que a permuta não gera receita tributável, sendo uma mera troca de ativos, e que o lucro efetivo do empreendimento (cerca de R\$ 20 milhões) já foi integralmente tributado. Contesta a criação de um "lucro fictício" de R\$ 7 milhões pela fiscalização.

- Reforça que o reconhecimento da receita, se devido, deveria ter ocorrido em 2000 (compromisso) ou 2005 (escritura), e que a apropriação proporcional ao longo dos anos é ilegal e sem amparo. Argumenta que, mesmo sob a ótica da Fiscalização, não haveria receita a apropriar em 2004 e 2006, mas apenas em 2005, havendo erro material nesses anos.
- Apresenta demonstrativos detalhados para mostrar que a fiscalização e a DRJ partiram de premissas equivocadas sobre os custos do Contribuinte. Argumenta que, se a receita da permuta fosse reconhecida, o custo correspondente também deveria ser, levando a um impacto zero no resultado tributável, o que a fiscalização não considerou ao lançar apenas a "receita".
- Juros de Mora sobre Multa de Ofício: Contesta a exigência de juros sobre a multa de ofício, citando farta jurisprudência do CARF que veda tal prática, com base na natureza sancionatória da multa e na ausência de base legal para tal exigência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Preliminar de Decadência (IRPJ e CSLL).

A controvérsia sobre a decadência para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 repousa fundamentalmente no critério temporal da ocorrência do fato gerador da receita supostamente omitida.

O Acórdão recorrido entende que, uma vez que o Contribuinte apropriou o custo do terreno de forma progressiva, a receita correspondente deveria seguir o mesmo fluxo, afastando a decadência para os anos em discussão. O Contribuinte, por outro lado, sustenta que o fato gerador da suposta receita da permuta deveria ser a data da posse do terreno (janeiro de 2001) ou a data da lavratura da escritura pública (dezembro de 2005), implicando, em qualquer caso, na decadência para os períodos anteriores a 2004, ou, no mínimo, invalidando o lançamento para 2004 e 2006.

A definição do critério temporal para o reconhecimento da receita na permuta de imóveis é crucial. Se a receita é gerada pela alienação, seu reconhecimento ocorre no momento em que a alienação se concretiza juridicamente (e.g., compromisso de compra e venda ou escritura definitiva).

A tese de "espalhar" a receita em função da apropriação dos custos ao longo da construção merece análise aprofundada, pois a mera apropriação de custos não define, por si só, o momento da realização da receita. O fato gerador do tributo sobre a renda ocorre com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, conforme o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN).

O Contribuinte adotou o regime de caixa para o reconhecimento de receitas e custos do empreendimento, o que é permitido em atividades imobiliárias sob certas condições. No entanto, o cerne da omissão fiscal reside na não contabilização da receita da permuta, e o critério temporal para essa receita deve ser estabelecido em conformidade com as normas contábeis e fiscais aplicáveis à permuta.

Ao analisar a cronologia, constata-se que o compromisso de permuta foi firmado em 2000, e a posse do terreno ocorreu em 2001. A escritura pública foi registrada em 2005. A fiscalização iniciou-se em 2008 e os lançamentos foram efetuados em 2009.

Se a receita da permuta deveria ser reconhecida no ano em que o compromisso foi firmado (2000) ou no ano em que a escritura foi registrada (2005), a diluição dessa receita ao longo de anos-calendário subsequentes (2004, 2005, 2006), como procedeu a fiscalização, deve ser examinada sob a ótica da legalidade e da efetiva ocorrência do fato gerador. A apropriação de custos, embora reflita o esforço produtivo, não determina, isoladamente, a realização da receita.

De modo que para avançar na constatação da decadência antes, importante esclarecer a qualificação da permuta e do fato permutativo.

Mérito – IRPJ e CSLL – Omissão de Receitas por Permuta.

O ponto central da controvérsia reside na qualificação da operação de permuta para fins de IRPJ e CSLL.

A fiscalização e a DRJ/SDR interpretaram a não contabilização da receita da permuta como omissão, com base no Art. 227 do RIR/1999 e na equiparação da permuta à compra e venda (Art. 533 do Código Civil). Argumentam que, se o custo de produção das unidades que seriam entregues na permuta é apropriado ao custo do terreno, a receita correspondente a essa “venda” também deveria ser reconhecida.

O Contribuinte sustenta que a permuta de imóveis (terreno por unidades a construir, com torna paga) é um fato permutativo, que implica em mera troca de ativos, sem a geração de receita tributável. Argumenta que a Instrução Normativa SRF nº 107/88 (itens 2.1.2 e 2.2.2) orienta que o custo de produção das unidades permutadas deve integrar o custo da unidade adquirida, sem necessariamente gerar uma receita a ser oferecida à tributação no momento da permuta, mas sim diferindo o resultado para o momento da venda do bem adquirido.

A permuta de imóveis, em si, não gera resultado tributável (receita menos custo) no momento da troca, configurando-se como um fato permutativo, onde o valor contábil do bem entregue é transferido para o bem recebido. O lucro real da operação só seria apurado e tributado no momento da venda do bem adquirido.

Contudo, essa regra pode ser excepcionada se houver "torna" ou outros elementos que descaracterizem a mera troca. No presente caso, a existência de torna paga pelo Contribuinte, e o fato de as unidades serem "a construir", exige uma análise detalhada da IN SRF nº 107/88.

A fiscalização calculou a suposta receita omitida com base na apropriação anual do custo do terreno pelo Contribuinte. O Contribuinte alega que essa metodologia ignora a contrapartida de custos, que, se devidamente considerada, geraria um "impacto zero" no lucro tributável, transformando o lançamento em um "lucro fictício". Apresentou, em seu recurso, uma reconstituição contábil para demonstrar que, mesmo que a receita fosse reconhecida, o custo correlato também o seria, não alterando o lucro tributável final.

Nas palavras da Recorrente:

[...] reconheceu em sua contabilidade um custo real efetivo e incorrido, para os 14.697,83 m² que lhe pertenceram, de R\$ 42.057.645,49. Desse valor, R\$ 41.398.625,49 corresponderam a mão-de-obra, materiais e outras despesas da construção, R\$ 439.020,00 foram incorridos para aquisição de terreno adjacente e R\$ 220.000,00 relacionam-se à parte paga em dinheiro para aquisição do terreno em discussão. Os valores estão demonstrados na Composição Anual de Custos, Anexo 4.

O valor de custo orçado apropriado às unidades imobiliárias representativas dos 14.697,83 m², nos termos do artigo 28 do Decreto-Lei 1.598 de 1988, foi de R\$ 40.653.980,13. A empresa optou por atualizar monetariamente tanto os custos orçados apropriados (atualização equivalente a R\$ 5.130.840,24 de custo incremental) quanto o custo real incorrido diferido (atualização equivalente a R\$ 3.530.591,14, de dedução ao custo incremental), nos termos autorizados pelo artigo 29 do Decreto Lei 1.598 de 1988. Após tais atualizações monetárias,

verifica-se que a diferença entre o custo realizado efetivo e o custo orçado apropriado foi muito pequena (R\$ 196.583,74), razão pela qual prevaleceu, no cálculo do custo do empreendimento, o valor orçado, nos termos da legislação em vigor.

É possível afirmar, portanto, que os R\$ 42.057.645,49 relativos ao custo efetivo realizado são diretamente comparáveis e equivalentes aos R\$ 40.653.980,13 de custos orçados apropriados ao longo do tempo.

[...]

De fato, a Recorrente trocou o custo de mão de obra, materiais (R\$ 9.373.857,06) e terreno adjacente (R\$ 99.406,94), que teve para construir os 4.302,15 m² e entregar ao proprietário do terreno, no montante total de R\$ 9.473.264,00, pela fração ideal do terreno que foi ocupada pelos demais 14.697,82 m². O custo total do terreno, portanto, aplicável aos 14.697,82 m² residuais, equivale ao custo de construção das unidades permutadas, R\$ 9.473.264,00, acrescido da torna de R\$ 220.000,00, ou seja, R\$ 9.693.264,00 no total. Tal custo 12 do terreno (R\$ 9.693.264,00), agregado do custo da mão-de-obra, materiais, outros, dedicados exclusivamente aos 14.697,82 m² (R\$ 32.024.769,43), e ao custo do terreno adjacente dedicado aos 14.697,82 m² (R\$ 339.613,06), respectivamente, somam o custo total de produção das unidades representando 14.697,82 m², que foi efetivamente de R\$ 42.057.645,49, exatamente igual ao valor apropriado pela Recorrente em sua contabilidade como custo.

A Recorrente, em sua contabilidade de custos, não procedeu à realocação de custo recomendada pelos itens 2.1.2. e 2.2.2. de referida Instrução Normativa e resumida na Tabela 6, acima. Fica aqui demonstrado, desde já, que a ausência de realocação em nada alterou ou majorou o custo total das 14.697,82 m² em unidades imobiliárias vendidas pela Recorrente e não reduziu, portanto, seu lucro tributável.

Portanto, é fundamental verificar se a metodologia de cálculo da omissão pela fiscalização resultou em um acréscimo patrimonial real para o Contribuinte, ou se houve uma glosa indevida de custos que deveriam ser deduzidos da suposta receita. A omissão de receitas deve refletir um efetivo acréscimo patrimonial que não foi levado à tributação.

Proposta de diligência:

Voto por:

- 1- Converter o julgamento em diligência para o retorno dos autos à origem para que a fiscalização proceda à reanálise e recálculo dos lançamentos de IRPJ e CSLL, considerando o critério temporal adequado para o reconhecimento das receitas e custos da permuta e a metodologia de apuração do lucro real, confrontando a materialidade do acréscimo patrimonial e os custos

efetivamente incorridos pelo contribuinte em relação à totalidade da operação de permuta e não apenas à receita supostamente omitida, e, se for o caso, a correta aplicação dos Art. 227 do RIR/1999 e da IN SRF nº 107/88.

- 2- Detalhar a influência do pagamento da torna (R\$ 220.000,00) na caracterização da operação, verificando se a torna é vista como parte do custo de aquisição do terreno ou como elemento que altera a natureza da permuta para uma operação de venda geradora de receita.
- 3- Esclarecer, de forma inquestionável, o valor e a composição do custo de aquisição do terreno, incluindo a torna e o custo de produção das unidades entregues em permuta, conforme a IN SRF nº 107/88.
- 4- Caso seja mantido o entendimento da geração de receita tributável pela permuta, verificar se todos os custos diretamente atribuíveis à produção das unidades imobiliárias entregues em permuta foram devidamente considerados como despesas dedutíveis em contrapartida a essa receita, no mesmo período-base. O objetivo é assegurar que o lançamento reflita o real acréscimo patrimonial, evitando a glosa indevida de custos.
- 5- Simular o impacto no resultado tributável (IRPJ e CSLL) caso a receita da permuta e seus correspondentes custos tivessem sido reconhecidos simultaneamente, para verificar a existência de lucro líquido tributável adicional efetivo ou se a operação resulta em impacto neutro no lucro.
- 6- Comprovar a materialidade do acréscimo patrimonial supostamente omitido, demonstrando que a não contabilização da receita da permuta, nos termos propostos pela fiscalização, resultou em um lucro real indevidamente subtraído da base de cálculo do IRPJ e CSLL.
- 7- Confrontar o lucro apurado pela fiscalização (com a adição da receita supostamente omitida) com o lucro econômico e contábil efetivamente auferido pelo Contribuinte no empreendimento, a fim de verificar a coerência e a ausência de criação de "lucro fictício".

A Autoridade Fiscal poderá complementar os esclarecimentos com o que mais considerar pertinente para a solução da controvérsia.

Após a produção do relatório final da diligência, intime-se a Recorrente para se manifestar no prazo legal, retornando os autos a este Colegiado para novo julgamento.

Assim voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin